
三项准则及应用指南修订说明

中国注册会计师协会

一、修订的背景

（一）与新审计报告准则相协调

2016年12月23日，财政部印发《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项审计准则（财会〔2016〕24号，以下统称新审计报告准则），已于2018年1月1日起全面实施。新审计报告准则有效提高了审计质量和审计报告的信息含量，有助于维护公众利益。新审计报告准则主要适用于整套通用目的财务报表审计业务。而对于其他一些审计业务，如对特殊目的财务报表进行审计的业务、对单一财务报表和财务报表特定要素进行审计的业务、对简要财务报表进行审计的业务，也需要按照审计报告改革的理念对相关审计准则作出修订，以提高此类业务审计报告的信息含量和决策相关性。

（二）保持准则国际趋同

国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）近年来对相关国际审计准则进行了修订，为保持与国际准则的持续全面趋同，我们借鉴国际准则的新成果对我国的相关准则予以修订。

二、修订过程

（一）立项研究阶段

我们于2017年4月成立项目组，由中注协人员、学术界和实务界的专家组成，立项研究相关准则。

（二）起草初稿阶段

在立项研究的基础上，项目组起草了相关审计准则初稿。在起草的过程中，我们积极发挥项目组的集体力量，通过项目组讨论、专家咨询等方式，力求将我国审计业务的实践经验与国际准

则的先进成果相结合。

（三）研讨论证阶段

为了确保初稿的起草质量，充分听取各方对准则的意见和建议，我们于 2018 年 11 月邀请学术界、实务界的代表，对三项准则文本初稿进行论证。我们在整理、研究、吸收此次论证意见的基础上，对初稿作出修改完善，并形成征求意见稿。

三、修订的主要内容

（一）关于《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》

1. 修订特殊目的财务报表的定义

征求意见稿修订了特殊目的财务报表的定义。准则所称财务报表是指整套特殊目的财务报表，强调包括相关披露。应用指南进一步指出，披露包括按照适用的财务报告编制基础要求、明确允许或通过其他形式允许作出的解释性或描述性信息，这些信息在财务报表表内或附注中反映，或通过交叉索引予以提及。

2. 修订注册会计师与治理层沟通的相关内容

根据《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》的相关规定，征求意见稿修订了注册会计师与治理层沟通的相关内容。在某些情况下，治理层全部成员参与管理被审计单位，此时需要对如何运用沟通的要求进行调整，以反映这一情况。如果被审计单位也编制了整套通用目的财务报表，负责监督特殊目的财务报表编制的人员可能与负责监督通用目的财务报表编制的人员不同。

3. 提醒注册会计师关注其他审计准则中的报告要求

征求意见稿指出，在对特殊目的财务报表形成审计意见并出具审计报告时，应当遵守《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定以及其他审计准则中的报告要求。

4.增加有关持续经营的内容

特殊目的财务报表可以按照（或不按照）与持续经营假设相关的财务报告编制基础编制。审计报告对管理层与持续经营相关的责任所作的描述，可能需要根据编制特殊目的财务报表时使用的财务报告编制基础，进行必要的调整。审计报告对注册会计师责任所作的描述，也可能需要根据如何在业务具体情况下运用《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，进行必要的调整。

5.明确对关键审计事项的报告要求

征求意见稿指出，对于特殊目的财务报表审计，《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》仅适用于法律法规要求或注册会计师决定在对特殊目的财务报表出具的审计报告中沟通关键审计事项的情形。如果在对特殊目的财务报表出具的审计报告中沟通关键审计事项，《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》整体都适用。

6.明确对其他信息的责任

征求意见稿中所指的包含或随附特殊目的财务报表的报告就是《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任》中所指的年度报告。如果注册会计师确定被审计

单位拟发布此报告,《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的规定适用于特殊目的财务报表审计》。

7.明确对项目合伙人的报告要求

征求意见稿指出,《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》要求注册会计师在审计报告中注明项目合伙人的规定也适用于上市实体特殊目的财务报表审计。在对非上市实体特殊目的财务报表出具审计报告时,法律法规可能要求或注册会计师决定在审计报告中注明项目合伙人。

8.提及可能增加其他事项段和强调事项段的情形

征求意见稿指出,注册会计师可能认为在对特殊目的财务报表出具的审计报告中增加其他事项段,提及对整套通用目的财务报表出具的审计报告或报告的相关事项是适当的。

征求意见稿指出,特殊目的财务报表可能用于预期目的之外的其他用途,为避免误解,注册会计师可增加强调事项段,将其作为单独的一部分置于审计报告中,并使用包含“强调事项”这一术语的适当标题提醒审计报告使用者关注财务报表按照特殊目的编制基础编制,因此财务报表可能不适用于其他目的。

9.修订审计报告参考格式

征求意见稿根据新审计报告准则以及本准则的修订情况,相应修订了对特殊目的财务报表出具的审计报告的参考格式。

(二) 关于《中国注册会计师审计准则第 1603 号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》

1. 修订单一财务报表或财务报表特定要素的定义

征求意见稿强调单一财务报表或财务报表特定要素包括相关披露，相关披露通常包含与单一财务报表或财务报表特定要素相关的解释性或其他描述性信息。应用指南征求意见稿进一步指出，披露包括按照适用的财务报告编制基础要求、明确允许或通过其他形式允许作出的解释性或描述性信息，这些信息在财务报表表内或附注中反映，或通过交叉索引予以提及。

2. 修订注册会计师与治理层沟通的相关内容

根据《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》的相关规定，征求意见稿修订了注册会计师与治理层沟通的相关内容。在某些情况下，治理层全部成员参与管理被审计单位，此时需要对如何运用沟通的要求进行调整，以反映这一情况。如果被审计单位也编制了整套财务报表，负责监督单一财务报表或财务报表特定要素编制的人员可能与负责监督整套财务报表编制的人员不同。

3. 提醒注册会计师关注其他审计准则中的报告要求

征求意见稿指出，在对单一财务报表或财务报表特定要素形成审计意见和出具审计报告时，注册会计师应当根据业务的具体情况，遵守《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》及《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》（如适用）的相关规定，以及其他审计准则中的报告要求。

4. 增加有关持续经营的内容

审计报告对管理层与持续经营相关的责任所作的描述，可能需要根据编制单一财务报表或财务报表特定要素时运用的财务报告编制基础，进行必要的调整。审计报告对注册会计师责任所作的描述，也可能需要根据如何在业务具体情况下运用《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，进行必要的调整。

5.明确对关键审计事项的报告要求

征求意见稿指出，对于单一财务报表或财务报表特定要素审计，《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》仅适用于法律法规要求或注册会计师决定在对单一财务报表或财务报表特定要素出具的审计报告中沟通关键审计事项的情形。如果在对单一财务报表或财务报表特定要素出具的审计报告中沟通关键审计事项，《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》整体都适用。

6.明确对其他信息的责任

征求意见稿所规定的年度报告，是指包含或随附单一财务报表或财务报表特定要素的报告。如果注册会计师确定被审计单位拟发布此年度报告，《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的规定》的规定适用。

7.明确对项目合伙人的报告要求

征求意见稿指出，《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》要求注册会计师在审计报告中注明项目合伙人的规定，也适用于上市实体单一财务报表或财务报表特定要素审计。当对非上市实体单一财务报表或财务报表特定要素出具审计报告时，法律法规可能要求或注册会计

师决定在审计报告中注明项目合伙人。

8.增加注册会计师考虑对整套财务报表出具的审计报告中包括的特定事项对单一财务报表或财务报表特定要素审计以及出具的审计报告可能产生的影响的要求

征求意见稿要求注册会计师考虑对整套财务报表出具的审计报告中包括的特定事项对单一财务报表或财务报表特定要素审计以及出具的审计报告可能产生的影响（如有）。

准则指出，如果对整套财务报表出具的审计报告包括下列事项，注册会计师应当考虑这些事项对单一财务报表或财务报表特定要素审计以及出具的审计报告可能产生的影响（如有）：（1）按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定发表非无保留意见；（2）按照《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》的规定增加强调事项段或其他事项段；（3）按照《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定增加“与持续经营相关的重大不确定性”部分；（4）按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定沟通关键审计事项；（5）按照《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息责任》的规定描述未更正的其他信息重大错报。

应用指南中进一步指出，影响注册会计师考虑的相关因素包括：（1）对整套财务报表出具的审计报告中描述的事项的性质，以及该事项与单一财务报表或财务报表特定要素中描述的事项的相关程度；（2）对整套财务报表出具的审计报告中描述的事项

的广泛性；（3）适用的财务报告编制基础之间的差异的性质和范围；（4）整套财务报表涵盖的期间或日期与单一财务报表或财务报表特定要素覆盖的期间或日期之间的差异的程度；（5）距离对整套财务报表签署审计报告日期的时间。在对整套财务报表出具的审计报告中沟通关键审计事项可能对单一财务报表或财务报表特定要素审计产生影响。“关键审计事项”部分包括的有关如何在整套财务报表审计过程中应对这些事项的信息，可能有助于注册会计师确定在关键审计事项与单一财务报表或财务报表特定要素审计相关时如何应对这些事项。

9.修订审计报告参考格式

征求意见稿根据新审计报告准则以及本准则的修订情况，相应修订了对单一财务报表和财务报表特定要素出具的审计报告的参考格式。

（三）关于《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》

1.修订“含有简要财务报表的文件中的信息”相关内容

征求意见稿将“含有简要财务报表的文件中的信息”相关内容提前。“含有简要财务报表的文件中的信息”可能涉及年度报告的其他信息中包含的部分或全部事项，也可能不涉及年度报告的其他信息中包含的事项。为区别年度报告中包含的“其他信息”，征求意见稿也称“含有简要财务报表的文件中的信息”为“信息”。

征求意见稿增加了注册会计师对该信息的信息的责任。当识别出含有简要财务报表及其审计报告的文件中的信息与简要财务报表存在重大不一致时，在与管理层讨论的基础上，如果确定该信息

需要修改且管理层拒绝作出必要的修改，注册会计师应当在此情况下采取适当的措施，包括考虑其对简要财务报表出具报告的影响。

2.修改报告要素的排列顺序及内容

为了突出注册会计师发表的意见，征求意见稿将意见作为报告第一部分，并以“意见”作为标题；将简要财务报表的信息单列出来，并以“简要财务报表”作为标题；将已审计财务报表及其审计报告的信息单列出来，并以“已审计财务报表及其审计报告”作为标题。

其中，在报告的“已审计财务报表及其审计报告”部分，新增对与持续经营相关的重大不确定性、关键审计事项或其他信息中未更正重大错报的说明等的报告要求。征求意见稿规定，如果对已审计财务报表出具的审计报告包含与持续经营相关的重大不确定性部分、关键审计事项部分或其他信息中未更正重大错报的说明，并且注册会计师确信，简要财务报表按照采用的标准在所有重大方面与已审计财务报表保持一致或公允概括了已审计财务报表，则对简要财务报表出具的报告还应当在“已审计财务报表及其审计报告”部分：（1）说明对已审计财务报表出具的审计报告包含与持续经营相关的重大不确定性部分、关键审计事项部分或其他信息中未更正重大错报的说明；（2）描述对已审计财务报表出具的审计报告中的强调事项段、其他事项段或与持续经营相关的重大不确定部分所涉及的事项，以及由此对简要财务报表的影响（如有）；描述其他信息中未更正重大错报，以及

由此对在含有简要财务报表及其报告的文件中包含的信息的影响（如有）。此处要求的说明和描述，旨在提请使用者关注这些事项，而不能代替对已审计财务报表出具的审计报告的阅读。准则要求的描述旨在使使用者了解事项的性质，不需要完全重复对已审计财务报表出具的审计报告中的相应内容。

3. 修订报告参考格式

征求意见稿还修订了对简要财务报表出具的报告的参考格式。

四、征求意见的主要问题

（一）关于《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》

关于本征求意见稿，我们希望听取您的意见和建议的问题包括但不限于：

1. 已发布的新审计报告准则对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计有何影响？征求意见稿能否体现新审计报告准则的改革理念，提高审计报告的沟通价值？征求意见稿的相关规定是否与新审计报告准则相协调？

2. 征求意见稿是否针对在对按照特殊目的编制基础编制的财务报表进行审计时如何运用新审计报告准则提供了充分指导？

3. 征求意见稿规定，对于特殊目的财务报表审计，《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》仅适用于法律法规要求或注册会计师决定在对特殊目的财务报表出具的审计报告中沟通关键审计事项的情形，您对此有何看法？

4. 征求意见稿沿用现行准则的做法，保留对公允列报编制基础和遵循性编制基础的解释，对此您有何看法？

5. 除了征求意见稿的相关内容，在我国对按照特殊目的编制基础编制的财务报表进行审计时，是否还有其他特殊考虑？

（二）关于《中国注册会计师审计准则第 1603 号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》

关于本征求意见稿，我们希望听取您的意见和建议的问题包括但不限于：

1. 征求意见稿能否体现新审计报告准则的改革理念，提高审计报告的沟通价值？征求意见稿的相关规定是否与新审计报告准则相协调？

2. 征求意见稿是否针对在对单一财务报表和财务报表特定要素进行审计时如何运用新审计报告准则提供了充分指导？

3. 征求意见稿规定，对于单一财务报表或财务报表特定要素审计，《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》仅适用于法律法规要求或注册会计师决定在对单一财务报表或财务报表特定要素出具的审计报告中沟通关键审计事项的情形，您对此有何看法？

4. 征求意见稿沿用现行准则的做法，保留对公允列报编制基础和遵循性编制基础的解释，对此您有何看法？

5. 除了征求意见稿的相关内容，在我国对单一财务报表或财务报表特定要素进行审计时，是否还有其他特殊考虑？

（三）关于《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》

关于本征求意见稿，我们希望听取您的意见和建议的问题包括但不限于：

1. 在对简要财务报表出具的报告中提及已审计财务报表及其审计报告时，征求意见稿新增了与持续经营相关的重大不确定性部分、关键审计事项部分、对其他信息中未更正重大错报的说明等内容，您对此有何看法？

2. 基于新审计报告准则，您认为是否有必要对本准则作进一步修订？

3. 征求意见稿规定，“含有简要财务报表的文件中的信息”可能涉及年度报告中其他信息包含的部分事项或全部事项（例如，当简要财务报表及其报告包含在简要年度报告中时），也可能不涉及年度报告中其他信息包含的事项，并规范了注册会计师对含有简要财务报表及其报告的文件中包含的信息的相关责任，您对此有何看法？